

Audience publique du 4 avril 2011

Recours formé par
la société civile ...,...
et Messieurs ...et ...
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26085 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2009 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société civile ..., établie et ayant son siège social à ..., et Messieurs ...et ..., tous deux ..., ayant pour adresse professionnelle ..., tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006 émis le 28 mai 2008 par le bureau d'imposition Sociétés ... de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 janvier 2010 par Maître Alain Steichen au nom de la société civile ... et de Messieurs ...et ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 janvier 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alain Steichen en sa plaidoirie à l'audience du 7 juin 2010 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 30 juin 2010 prononçant la rupture du délibéré ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alain Steichen et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience du 8 novembre 2010 ;

Le bureau d'imposition Sociétés ... de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit le 28 mai 2008 à l'égard de la société civile ... c/o ..., un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006.

Par courrier du 21 août 2008, Maître Alain Steichen introduisit pour le compte de la société ..., ci-après dénommée « la société ... », ainsi que de ses deux associés, Messieurs ...et ..., une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur ».

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ... et Messieurs ...et ... introduisirent, en date du 15 septembre 2009, un recours tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2006 émis le 28 mai 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, en l'absence d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. En l'espèce, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font expliquer que la société ... aurait été constituée en ... pour acquérir une maison sise au ... à A l'origine, ... ayant notamment Messieurs ... et ... en tant qu'associés aurait occupé l'immeuble du Des loyers auraient été versés par ... à la société ... de sorte à progressivement rembourser la dette bancaire contractée en vue de l'acquisition dudit immeuble. Suite au déménagement de ... le ... pour s'établir au ..., à ..., siège de toute l'activité de ... à partir de cette date, l'intégralité de l'immeuble dont question aurait été donnée en location à un tiers. Enfin, la société ... aurait vendu le 6 septembre 2006 l'immeuble de ... à un tiers en réalisant par cette opération une plus-value imposée par le bureau d'imposition en tant que « *bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale* ».

En droit, les demandeurs font soutenir que le bureau d'imposition aurait fait une fausse application de la loi. Messieurs ... et ... exerçant la profession ..., leurs revenus relèveraient de la catégorie de revenu « professions libérales ». Or, selon l'article 93 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « *LIR* », l'actif net investi ne comprendrait à l'égard des contribuables exerçant une telle activité « *que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession [la profession libérale] et dont la possession est en relation directe avec l'exercice de cette profession* » de sorte que contrairement aux dispositions applicables

aux commerçants disposant d'une comptabilité régulière, la loi ne permettrait pas aux titulaires d'une profession libérale d'affecter à leur bilan professionnel les biens dits « *investis par option* ». Les immeubles ne feraient partie de l'actif net investi que pour autant qu'ils serviraient à l'activité libérale du contribuable. Or, selon les demandeurs, depuis la date du déménagement de ..., le ..., l'immeuble de ... n'aurait plus été affecté aux activités professionnelles de Les bulletins d'impositions émis pour les années postérieures au déménagement ayant été envoyés à la nouvelle adresse, le bureau d'imposition n'aurait pas pu ignorer que l'immeuble de ... n'était plus affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, ceci d'autant plus que les déclarations remises par la société ... auraient renseigné comme unique revenu des loyers perçus auprès d'un tiers. A partir du ..., l'immeuble de ... n'aurait plus constitué un bien investi par nature, par application des règles posées à l'article 93 LIR, car il ne se serait plus trouvé en relation directe avec l'exercice de l'activité professionnelle de ... et n'aurait, de ce fait, plus pu figurer au bilan fiscal des demandeurs dans la catégorie de revenu « bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ». En conclusion, la plus-value de cession relative audit immeuble n'ayant plus été rattachée depuis le ... à l'exercice d'une activité libérale serait à imposer conformément aux dispositions de l'article 99ter ainsi que des articles 130 et s. LIR, par application du régime du demi-taux global selon les articles 131 alinéa 1^{er} c et 132 alinéa 2 n° 2 LIR.

Le délégué du gouvernement ne conteste pas que jusqu'à la date du ..., l'immeuble de ... fut occupé par ... moyennant paiement d'un loyer à des fins professionnelles de sorte qu'il a bien pu être considéré comme faisant partie de l'actif net investi et le revenu de la société ... a pu être considéré comme bénéfice relevant d'une profession libérale. En revanche, à la date du déménagement de ... le ..., les demandeurs auraient disposé de deux options, à savoir la première, l'opération consistant au prélèvement de l'immeuble dont question de l'actif net investi avec transfert dans le patrimoine privé des associés respectifs, opération accompagnée de la découverte des plus-values latentes relatives audit immeuble aux termes de laquelle le bénéfice aurait été considéré comme bénéfice courant imposable au taux plein et la seconde, l'opération consistant pour les demandeurs à maintenir l'immeuble dont question à l'actif net sans mise à découvert des plus-values aux termes de laquelle, le revenu de la société ... aurait continué à être imposé comme revenu d'une profession libérale. Or, il ressortirait clairement des éléments du dossier que les demandeurs n'auraient pas entendu exercer la première option mais auraient porté leur choix sur la deuxième option, à savoir le maintien de la situation existante de sorte que les revenus de la société ... ont été imposés comme revenu d'une profession libérale jusqu'en 2006. Le délégué du gouvernement relève, par ailleurs, que l'imposition ainsi opérée par le bureau d'imposition n'aurait pas été contestée par les demandeurs qui n'auraient jamais réclamé contre les bulletins d'établissement émis pour les années 1998 à 2005.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs relèvent que le délégué du gouvernement ferait en l'espèce une application erronée de l'article 93, paragraphe 2 LIR. En effet, la seule question qui se poserait en l'espèce serait celle de savoir si l'immeuble de ... peut être qualifié d'« *immeuble investi par nature* », à défaut, il y aurait nécessairement eu prélèvement privé au jour où les conditions posées audit article

n'auraient plus été remplies. Eu égard à la circonstance non contestée en l'espèce que depuis la date du déménagement de ... le ..., l'immeuble en question a cessé d'être affecté à l'exercice de l'activité professionnelle ... des demandeurs de sorte qu'il ne pourrait plus être considéré depuis le ... comme un bien se trouvant « *en relation directe avec l'exercice* » de l'activité d'avocats des demandeurs. Par ailleurs, l'argument du délégué du gouvernement selon lequel ils auraient accepté la qualification prétendument opérée par le bureau d'imposition entre ... serait dénué de pertinence au motif que chaque exercice fiscal serait à apprécier indépendamment des impositions opérées au cours des exercices antérieurs et qu'ils n'auraient pu réclamer contre les bulletins d'établissement émis durant la période précédant l'année 2006 en raison d'un défaut d'intérêt né et actuel, étant donné que la qualification d'actif net investi de l'immeuble en question n'aurait pas généré de cote d'impôts plus élevée dans leur chef durant ladite période par rapport à celle qui aurait existé au cas où l'immeuble aurait été détenu dans le cadre de leur patrimoine privé.

Le délégué du gouvernement rétorque dans son mémoire en duplique que l'article 93, paragraphe 2 LIR ne prévoirait pas la possibilité d'un prélèvement privé de l'immeuble en question de manière implicite voire automatique, ledit prélèvement nécessitant une intention manifeste résultant d'un acte concret et circonstancié, par ailleurs absente en l'espèce.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que les parties en cause sont en désaccord sur la question de la qualification de l'immeuble au sens de la LIR pour la période postérieure à la date du déménagement de ..., le ..., étant donné que de cette qualification dépend la détermination de la plus-value de cession de l'immeuble litigieux réalisée le ... et par voie de conséquence, de son taux d'imposition, à savoir le taux plein ou le demi-taux global.

Les revenus de Messieurs ... et ..., associés de la société ..., exerçant la profession ..., relèvent de la catégorie de revenu des « professions libérales ». L'article 93 paragraphe 2 LIR relevant de la 3^e sous-section de la LIR intitulée « *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale* » dispose que « *L'actif net investi ne comprend, à l'endroit de la profession libérale que les biens qui, de par leur nature, sont destinés à servir à l'exercice de cette profession et dont la possession est en relation directe avec l'exercice de cette profession* ». Cet article pose une double condition cumulative ; à savoir, d'une part, les biens doivent de par leur nature être destinés à servir à l'exercice de la profession libérale et, d'autre part, la possession de ces biens doit être en relation directe avec l'exercice de cette profession libérale. En l'espèce, quant à la première condition, il n'est pas contesté que l'immeuble de ... fut destiné à servir à l'exercice de la profession libérale, étant donné que depuis la date de son acquisition par la société ... en ... jusqu'à la date du déménagement intervenu le ..., cet immeuble a abrité les bureaux de En revanche, après le ..., l'immeuble ayant fait l'objet d'un contrat de bail avec un tiers, ne répondait plus à cette première condition. Quant à la seconde condition, le même raisonnement peut être appliqué, à savoir qu'après la date du ..., la « *possession* », pour autant que ce terme puisse être transposé à la situation relative à un bien immobilier, de l'immeuble de ... n'était plus en « *relation directe* » avec l'exercice de la profession ...,

l'exercice de laquelle était, dès le jour du déménagement, localisée à la nouvelle adresse de Le tribunal en conclut partant que dès après le ..., l'immeuble de ... ne répondant plus aux deux conditions cumulatives de l'article 93 paragraphe 2 précité, cet immeuble ne pouvait *de iure* plus être qualifié de « *bien par nature* » relevant de l'actif net de ... dont font partie les demandeurs, de sorte à être automatiquement réputé relever de leur patrimoine privé, sans qu'aucune démarche concrète ne soit, par ailleurs, requise dans leur chef. Cette conclusion n'est pas éternuée par l'argument du délégué du gouvernement selon lequel l'imposition opérée par le bureau d'imposition n'aurait pas fait l'objet d'une réclamation pour les années d'imposition 1998 à 2005, au motif du principe bien établi de l'annualité de l'impôt consacré par l'article 100 de la Constitution et par l'article 1^{er} LIR ayant pour conséquence que chaque exercice fiscal est à apprécier indépendamment des positions adoptées au cours des exercices antérieurs.

Il en découle que la plus value de cession n'était plus rattachée à l'exercice d'une activité professionnelle lors de la vente de l'immeuble, le Rentrant par ailleurs dans les prévisions de l'article 99ter (1) LIR puisque résultant de « *l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale* », la plus value de cession est à imposer conformément à l'article 132 (2) 2. LIR.

Au vu des développements qui précèdent, le recours est à déclarer fondé de sorte qu'en application de l'article 99ter (1) LIR la plus value de cession de l'immeuble sis au ...e réalisée en date du ... est à imposer comme immeuble ayant fait partie du patrimoine privé de Messieurs ... et ... conformément à l'article 132 (2) 2 LIR.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare fondé ;

partant, par réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2006 émis à l'égard de la société civile immobilière ..., dit qu'en application de l'article 99ter (1) LIR la plus value de cession de l'immeuble sis au ... réalisée en date du ... est à imposer comme immeuble ayant fait partie du patrimoine privé de Messieurs ... et ... conformément à l'article 132 (2) 2 LIR ;

renvoie le dossier au bureau d'imposition Sociétés ... pour exécution ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Françoise Eberhard, premier juge
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 4 avril 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6 avril 2011
Le Greffier assumé du Tribunal administratif